



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13/05/2024

Αριθμός απόφασης 1276

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 13/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:.....** κατά των με αριθμό και **.../28-12-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2018 και 2019, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

- 5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 16-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής..
- 7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 13/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου του **με ΑΦΜ:.....**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**28-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 20.494,14€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ύψους 10.247,07€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.047,06€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 34.788,27€.**

Με την υπ' αριθμ./**28-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 6.370,20€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ύψους 1.592,55€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 745,16€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 8.707,91€.**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας, βάσει της από 28/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018-2019, στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύριο αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες φυσιοθεραπείας. Ειδικότερα, με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, που διενεργήθηκαν για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, εντοπίστηκαν δαπάνες μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, ύψους 42.910,31€ για το φορολογικό έτος 2018 και ύψους 2.714,52 € για το φορολογικό έτος 2019, διότι, είτε δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, είτε η εξόφλησή τους δεν πραγματοποιήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής, κατά τα οριζόμενα της περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. Επίσης, από τον έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Από την αξιολόγηση των διαθέσιμων στοιχείων, εφάρμοσε την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας και από την σύνταξη του πίνακα της ως άνω μεθόδου, προέκυψε

αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ύψους 224.359,61€, για το φορολογικό έτος 2018 και ύψους 83.572,33€ για το φορολογικό έτος 2019, η οποία, φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/13-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, λόγω έλλειψης αιτιολογίας, καθότι το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιό του προηγούμενων ετών που αποδεδειγμένα φορολογήθηκε ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο, δεν προσδιορίστηκε από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή της ανάλυσης ρευστότητας, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1050/2014, 1259/2015 και 1270/2013.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό :

Επειδή, στο **άρθρο 23 του προϊσχύσαντος ΚΦΔ** (ν. 4987/2022) , οριζόταν ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».*

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Δ. οριζόταν, ότι: *« Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».*

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του προϊσχύσαντος ΚΦΔ εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν. 4987/2022

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του προϊσχύσαντος ΚΦΔ, οριζόταν ότι : «*«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:*

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι “ *1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:*

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση της διατάξεως του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε η **ΠΟΛ.1050/2014** «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον

διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού», στην οποία ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 - Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης: Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών...»

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. [...] **2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:**

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

• Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2238/1994 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

• Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.»

Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013).

Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συ μ μετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.

Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές.

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο

κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 8 Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής: Καταρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές / κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο / φορολογικό έτος. Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές / κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω.»

Άρθρο 10 Προσδιορισμός ακαθάριστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού. Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην

περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/συνολικών εσόδων.»

Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου. Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.»

Επειδή επιπλέον με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1270/24-12-2013** της ΓΓΔΕ, με Θέμα (Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοίμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/4.7.2013.

1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method).

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).
- 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).
- 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.
- 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:
 - μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
 - εισόδημα από κινητές αξίες
 - εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
 - δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
 - εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.
- 6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.
- 7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
- 8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
- 9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.
- 10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.
- 11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους..Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.
- 12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους .

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους..... Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης....

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών)

4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών

συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμοδία Δ.Ο.Υ. κ.λπ.) .Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους.

Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν ,π.χ έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ όψιν εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

5) Ως προς τις δαπάνες που αφορούν δίκτυα κοινής ωφέλειας, σταθερή /κινητή τηλεφωνία, δίδακτρα ιδιωτικών σχολείων - κολλεγίων, ασφάλιστρα ΕΙΧ αυτοκίνητων, δικύκλων, ασφαλιστικά προγράμματα ζωής, υγείας, συνταξιοδότησης, κ.λπ, ασφάλιστρα ακίνητων, κινητών περιουσιακών στοιχείων, σε περίπτωση μη αναγραφής ποσού στο ερωτηματολόγιο, ούτε προσκόμισης στοιχείων που να αποδεικνύουν το ποσό της δαπάνης, θα καλείται ο ελεγχόμενος να συμπληρώσει υπεύθυνη δήλωση και να δηλώσει το ποσό της δαπάνης για κάθε ελεγχόμενο έτος. Ο έλεγχος δύναται να επαληθεύσει τα στοιχεία ή να ζητά αυτά από τις αρμόδιες υπηρεσίες σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

6) Ως προς τη δαπάνη μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτές συμπληρώθηκαν στο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις, ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παράσχει στοιχεία που αφορούν τη σχετική δαπάνη λόγω της χρήσης πιστωτικών καρτών προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δύναται να ζητά τέτοια στοιχεία από τα αρμόδια πιστωτικά ιδρύματα σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδευματίας) θα καλείται να παράσχει στοιχεία σε σχέση με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές προσωπικές) κ.λπ. καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό....

9) Επαγγελματικές / προσωπικές/οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν, αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών.

) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε

περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του 4987/2022**, ορίζεται ότι : «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **64 του ν. 4987/2022**, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο **65 του ν. 4987/2022**, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα που παρέχει υπηρεσίες φυσιοθεραπείας, αρχικά έλεγχος με τις διατάξεις των ν. 4172/2013, 4987/2022 και της Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., δυνάμει της με αριθ. ../31-05-2021 εντολής για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Προς τούτο, ο έλεγχος συνέταξε και απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. πρωτ./02-06-2021 έγγραφο κοινοποίησης της σχετικής εντολής ελέγχου και γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Επίσης απέστειλε την με αριθ. πρωτ. /29-08-2023 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4987/2022, προκειμένου ο προσφεύγων να προσκομίσει τα λογιστικά του αρχεία για τη διενέργεια του ελέγχου, στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε. Από τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α. 1293/2019 για το φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, διαπιστώθηκε η μη ορθή τήρηση των λογιστικών αρχείων σύμφωνα με τα άρθρα 22 και 23 του ν. 4172/2013 και ειδικότερα δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση δαπάνες ποσού 2.356,31€ για το έτος 2018 και ποσού 2.714,52€ για το έτος 2019, που αφορούν σε αγορά καυσίμων, καθώς και δαπάνες ποσού 40.554,00€ για το έτος 2018, που αφορούν σε δαπάνες μισθοδοσίας, η εξόφληση των οποίων δεν έλαβε χώρα με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής και ως εκ τούτου προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά στα φορολογητέα κέρδη. Ακολούθως, σύμφωνα με τα ελεγκτικά βήματα και τις επαληθεύσεις της ως άνω απόφασης και κατ'εφαρμογή του άρθρου 11 αυτής, διαπιστώθηκε ότι συντρέχει περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματός του, με τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους προσδιορισμού εισοδήματος, καθόσον οι

προσωπικές του δαπάνες για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Κατόπιν τούτων, ύστερα από έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ βάσει του άρθρου 4 της Α. 1008/2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε αποφασίστηκε η διενέργεια έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας. Στα πλαίσια διενέργειας του ελέγχου, ο προσφεύγων κλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. να συμπληρώσει τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης - Μεταβολές - Υποχρεώσεις», όπως προβλέπεται από την ΠΟΛ. 1171-04/07/2013, εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίησή τους. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με την με αριθμ. πρωτ./01.12.2023 επιστολή του με τα συνημμένα ανωτέρω έντυπα, στα οποία δήλωσε ότι έχει διαθέσιμα μετρητά ποσού 400.000,00€ κατά την 01^η.01^η.2018, ποσού 350.000,00€ κατά την 01^η.01.2019 και ποσού 300.00,00€ κατά την 31^η. 12.2019, πλην όμως δεν συνυπέβαλε πίνακα πραγματικής ανάλωσης κεφαλαίου, ως όφειλε, ώστε να αιτιολογήσει το αναγραφόμενο ποσό. Στη συνέχεια με τη με αρ. πρωτ./07.12.2023 υπεύθυνη δήλωσή του, υπέβαλε δεύτερο πίνακα πραγματικής ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, δηλώνοντας ποσό διαθέσιμων μετρητών 91.154,44€ την 01^η.01.2018, ο οποίος έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο. Περαιτέρω, με την με αρ. πρωτ./08.12.2023 υπεύθυνη δήλωσή του, ο προσφεύγων προσκόμισε τρίτο πίνακα πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ο οποίος δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο, αφενός διότι υποβλήθηκε μετά την έκδοση του με αρ. .../07.12.2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και αφετέρου, διότι σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1270/2013, την Ε. 2015/2020 και τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών λαμβάνονται υπόψη οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) και όχι τεκμαρτές.

Τέλος υπέβαλε και τον με αρ. πρωτ./22.12.2023 τροποποιημένο τέταρτο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, με τον οποίο δήλωνε διαθέσιμα μετρητά ποσού 588.179,93€ την 01 η.01.2018, προσκομίζοντας συνημμένα και με τις με αρ. πρωτ./27.12.2023 έγγραφες απόψεις του επί του ΣΔΕ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, επικαλείται ότι υπέβαλε στη φορολογική αρχή, στις 27-12-2023, τα υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Δράμας τροποποιημένα-διορθωμένα έντυπα με τα Διαθέσιμα Περιουσιακά του Στοιχεία της 1-1-2018 και 1-1-2019 και συγκεκριμένα του Πίνακα υπό στοιχείο Η' «Διαθέσιμα Μετρητά», με ποσά 588.179,93€ και 82.000,00€, αντίστοιχα, πλήρως αιτιολογημένα, όπως προκύπτει από την «Κατάσταση πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου του προηγούμενων ετών» με τις συνημμένες υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 (εισοδήματα 1.1-31.12.2008) έως 2014 (εισοδήματα 1.1.-31.12.2013) και φορολογικών ετών 2014 έως 2017 και τα εκκαθαριστικά σημειώματα των οικείων ετών, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΠΟΛ., 1270/2013, 1050/17-02-2014 και 1259/22-12-2014, οι οποίες είναι δεσμευτικές για τη Διοίκηση (άρθρο 9 του ν.4987/2022). Διευκρινίζει ότι οι καταθέσεις του (ατομικές, οικογενειακές και επαγγελματικές) στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, την ημερομηνία έναρξης

(1/1/2018) του πρώτου ελεγχόμενου φορολογικού έτους ανέρχονταν σε 194.983,18€. Από την ως άνω κατάσταση πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου του προηγούμενων ετών, προκύπτει ότι, την 1-1-2018, τα διαθέσιμα μετρητά του βάσει δηλώσεων και εκκαθαριστικών των προηγούμενων ετών ανέρχονταν στο ποσό των 588.179,93€, το οποίο μετά την αφαίρεση των τραπεζικών του καταθέσεων, της εν λόγω ημερομηνίας, ύψους 194.983,18€, ήταν 393.196,75€ και την 1-1-2019, €82.000,00. Η εν λόγω υποβληθείσα, την 27-12-2023, νομίμως τροποποιημένη-διορθωμένη κατάσταση «πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών, δεν αξιολογήθηκε από τον έλεγχο και με ημερομηνία 28/12/2023 του κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις. Επιπλέον επικαλείται ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη μετρητά εκτός χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, ύψους 91.155,44€, σύμφωνα με τον «Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου Προηγούμενων Ετών», στον οποίο συμπεριλήφθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα κάθε έτους, οι επιχειρηματικές δαπάνες, οι αγορές παγίων της επιχείρησής του, η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ο προσδιορισμός των οποίων (μετρητών) με αυτόν τον τρόπο δεν προβλέπεται από καμία διάταξη νόμου και ερμηνευτική εγκύκλιο. Επειδή, ο εν λόγω πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών υποβλήθηκε λόγω συγγνωστής πλάνης και υπέβαλε τον πίνακα υπό στοιχείο Β' και εν συνεχεία Γ' (προκειμένου να επανορθώσει το ποσό των μετρητών του στα πραγματικά που κατείχε εκτός χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, τις ημερομηνίες 1/1/2018 και 1/1/2019), τους οποίους ο έλεγχος έκρινε ως ασαφείς, χωρίς να προβεί σε κάποιο νόμιμο υπολογισμό αυτών, σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1259/22.12.2014 και 1270/24-12-2013. Εξάλλου, εντελώς αναιτιολόγητα και αυθαίρετα ο έλεγχος επικαλείται ότι, δεν λήφθηκε υπόψη η κατάσταση του «Πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου μου προηγούμενων ετών», επειδή δεν τεκμηριώθηκαν τα ποσά με την ύπαρξη δικαιολογητικών, όταν η ΠΟΛ. 1259/22.12.2014, δηλαδή η τελευταία εκδοθείσα διευκρινιστική εγκύκλιος αναφορικά με την δήλωση μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος, διευκρινίζει ότι: *«...Επιπρόσθετα ΔΕΝ ΑΝΑΖΗΤΟΥΝΤΑΙ ΤΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών»*. Τέλος, ο έλεγχος προσθέτοντας ακόμη ένα λάθος αναφέρει ότι, στον προσδιορισμό αυτό δεν λήφθηκε υπόψη η ανάλωση κεφαλαίου κατά το φορολογικό έτος 2015, ποσού 70.000€ (σελίδα 50 έκθεσης ελέγχου), ενώ το ποσό αυτό δε λαμβάνεται υπόψιν στην υποβληθείσα κατάσταση «πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών της 1-1-2018», σε αντίθεση με τον «Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου προηγούμενων ετών», που χρησιμοποιείται για την κάλυψη της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος του άρθρου 30 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε).

Επειδή όπως προκύπτει από τη από 28/12/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, με το αριθ. πρωτ./07-12-2023 υπόμνημά του, ο προσφεύγων προσκόμισε δεύτερο πίνακα πραγματικής ανάλωσης κεφαλαίου, βάσει του οποίου τα διαθέσιμα μετρητά προσδιορίστηκαν στο ύψος των 91.155,44€. Ο ως άνω πίνακας έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο,

αφού ελέγχθηκε ότι αναγράφονται σε αυτό, τα πραγματικά εισοδήματα και οι πραγματικές δαπάνες και συγκεκριμένα: τα ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση, τα έξοδα της ατομικής επιχείρησης (χωρίς τις αποσβέσεις), η εισπραξη επιδοτήσεων παγίων προγράμματος LEADER, οι αγορές παγίων ατομικής επιχείρησης, τα έξοδα ενοικίου, τα προσωπικά έξοδα διαβίωσης, οι ασφαλιστικές υποχρεώσεις, η αγορά / ανέγερση ακινήτων, τα λοιπά ασφάλιστρα, τα εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο, οι δωρεές, οι τόκοι καταθέσεων, το εισόδημα εκμίσθωσης γης, η αγορά ακινήτων, τα μερίσματα, η αγορά επιχειρήσεων εταιρικών μεριδίων, τα χρηματικά ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων και οι επιστροφές φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, από την επισκόπηση του τέταρτου πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου (αρ.πρωτ./22-12-2023) προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά τον προσδιορισμό του τελικού πραγματικού οικογενειακού διαθέσιμου εισοδήματος, κατά την 01/1/2018, ύψους 588.179,93€, δεν έλαβε υπόψη τα παρακάτω στοιχεία :

- τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν για αγορές παγίων, τα οποία στα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013, 2014 ανέρχονται σε 4.671,46€, 45.298,26€, 89.941,60€, 220.402,14€ και στα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 σε 284.909,56€, 291.818,38€ και 5.726,23€, αντίστοιχα (συνολικού ποσού 942.767,63€), όπως προκύπτουν από τα υποβληθέντα έντυπα Ε3 των αντίστοιχων οικονομικών και φορολογικών ετών, καθώς και τις εισπράξεις επιδοτήσεων και επιχορηγήσεων των παγίων, στα φορολογικά έτη 2014 και 2015, ύψους 178.283,72€ και 159.265,82€ (συνολικού ποσού 337.549,54€) και

- τις αποσβέσεις παγίων των αντίστοιχων οικονομικών και φορολογικών ετών, οι οποίες προσauξάνουν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο καθότι δεν αποτελούν πραγματική εκροή κεφαλαίου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα στοιχεία, συνάγεται ότι το πραγματικό διαθέσιμο οικογενειακό εισόδημα του προσφεύγοντος, είναι όπως αυτό προσδιορίστηκε με το δεύτερο προσκομιζόμενο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου το οποίο και αποδέχθηκε η Δ.Ο.Υ. Δράμας και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της από **13-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αριθμ./28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 συνολικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή :

34.788,27€ (φόρος : 20.494,14€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 : 10.247,07+ εισφορά αλληλεγγύης 4.047,06€).

Επί της υπ' αριθμ. .../28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, συνολικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή : **8.707,91€** (φόρος : 6.370,20€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 : 1.592,55+ εισφορά αλληλεγγύης 745,16€).

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.τ.λ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4987/2022.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της